

ACCERTAMENTO

La deducibilità delle prestazioni di servizio tra società a ristretta base azionaria

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >



Per espressa disposizione normativa i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza**; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora **certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**.

L'[articolo 109, comma 5, Tuir](#) detta le regole riferite all'inerenza **dei costi sostenuti**, prevedendo che le **spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi** - specificatamente disciplinati dall'articolo 96 Tuir - tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** o che non vi concorrono in quanto **esclusi**.

In merito, la prassi amministrativa detta **precise indicazioni da seguire nel corso di una verifica fiscale** con il precipuo scopo di valutare l'inerenza dei costi sostenuti.

infatti:

- il **giudizio di deducibilità di un costo per inerzia** riguarda la **natura del bene o del servizio** ed il suo **rappporto con l'attività d'impresa**, da valutarsi in relazione allo **scopo perseguito** al momento in cui la **spesa è stata sostenuta e con riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa** stessa e non semplicemente *ex post*, in **relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione del reddito** (**circolare 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza** - volume II - parte IV - capitolo 3, pagg. 75 e 88);
- il **concetto di inerzia non è legato ai ricavi dell'impresa**, ma alla attività di questa e, pertanto, **possono essere considerati deducibili anche costi e oneri sostenuti in**

proiezione futura, quali le spese promozionali e comunque quelle dalle quali si attendono ricavi in tempi successivi.

Conseguentemente può affermarsi, in generale, che **il giudizio di deducibilità di un costo per inerenza riguarda la natura del bene o del servizio ed il suo rapporto con l'attività d'impresa**, da valutarsi **in relazione allo scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta** avuto riguardo a tutte **le attività tipiche dell'impresa stessa** e non, semplicemente, ex post in relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione del reddito (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III - parte V - capitolo 3 *"Il riscontro analitico – normativo del reddito d'impresa"*, pag. 90 e ss.).

Per la **deducibilità dei costi e degli oneri** dal reddito d'impresa, la giurisprudenza di legittimità richiede che gli stessi siano **rapportati come "causa ad effetto" nel circuito della produzione del reddito**.

Sulla base di un **consolidato orientamento espresso dai Supremi giudici**, affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia **fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa**, non è necessario che **esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito**, ma è **sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa** in quanto tale, e cioè in quanto **sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili** (*ex multis, Corte di cassazione sentenza n. 9818 del 13.05.2016*).

Recentemente la Corte di cassazione, con la [sentenza n. 20192 del 22.06.2022](#), ha **censurato il comportamento antieconomico tenuto dal contribuente**, che aveva esternalizzato alcune **prestazioni di servizio ad altra società riconducibile alla stessa persona fisica**.

Nello specifico **i costi sostenuti, giudicati non inerenti**, si riferivano a prestazioni di servizio fornite da una società di persone ed erano **rese esclusivamente da una persona fisica** che **rivestiva anche la carica di consigliere di amministrazione**, nonché socio, della società committente.

Conseguentemente non è stata rilevata alcuna possibilità di **distinzione del tipo di servizi resi, dei ruoli, delle mansioni e degli interessi imprenditoriali della persona fisica** che agiva quale amministratore della società verificata e, contestualmente, come **soggetto terzo esterno all'impresa committente**, nonché **titolare ed unico materiale esecutore dei servizi resi**.

Sulla base dell'orientamento espresso dai supremi giudici, l'Ufficio ha correttamente **escluso il requisito dell'inerenza ex articolo 109, comma 5, Tuir**, in quanto la persona fisica **si occupava della gestione della produzione**, per cui appariva del tutto **antieconomica ed ingiustificata la scelta imprenditoriale di affidare ad una società esterna tale compito**.

Inoltre, il **prezzo pattuito** per tali "servizi di assistenza" era stabilito dallo stesso soggetto, considerata l'appartenenza dello stesso soggetto **ad entrambe le compagnie sociali**.

A parere degli Ermellini desumere, come ha fatto la Commissione Tributaria Regionale, che l'esternalizzazione di **non meglio individuabili attività di consulenza materialmente effettuate dalla stessa persona che rivestiva la qualità di amministratore e socio della società**, rendesse tali attività non giustificate, “*appare coerente con il ragionamento inferenziale che ha portato a ritenere antieconomico, e dunque non inerente, il costo in questione, e pertanto la presunzione applicata dal giudice del merito risulta rispettosa del disposto degli articoli indicati*”.